

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС24-4009

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

13 августа 2024 года

Резолютивная часть объявлена 01.08.2024.

Полный текст изготовлен 13.08.2024.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Капкаева Д.В.,

судей Букиной И.А. и Кирейковой Г.Г. –

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «ТКМ» (далее – должник) на определение Арбитражного суда города Москвы от 10.08.2023 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.12.2023 по делу № А40-331754/2019.

В судебном заседании принял участие конкурсный управляющий должником Сполуденная С.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Капкаева Д.В., объяснения конкурсного управляющего должником, судебная коллегия

### У С Т А Н О В И Л А:

в деле о банкротстве общества с ограниченной ответственностью «ТКМ» (далее – должник) его конкурсный управляющий обратился с заявлением о разрешении разногласий с Федеральной налоговой службой (далее – уполномоченный орган) по вопросу очередности удовлетворения требований по уплате суммы восстановленного налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

Определением суда первой инстанции от 10.08.2023 разногласия разрешены: установлено, что уплата суммы восстановленного НДС относится к пятой очереди текущих платежей.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 05.10.2023 определение от 10.08.2023 изменено: установлено, что уплата суммы восстановленного НДС относится к третьей очереди реестра требований кредиторов должника.

Суд округа постановлением от 20.12.2023 отменил постановление от 05.10.2023 и оставил в силе определение от 10.08.2023.

В поданной в Верховный Суд Российской Федерации кассационной жалобе на судебные акты судов первой инстанции и округа должник, ссылаясь на существенные нарушения судами норм права, просит их отменить и оставить в силе постановление апелляционного суда.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 10.06.2024 кассационная жалоба с делом переданы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу уполномоченный орган просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения как законные.

В судебном заседании конкурсный управляющий должником поддержал кассационную жалобу по изложенным в ней доводам.

Остальные участники обособленного спора, надлежащим образом извещенные о времени и месте судебного заседания, явку своих представителей в суд не обеспечили.

Проверив доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на нее, выслушав конкурсного управляющего должником, судебная коллегия считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами, дело о банкротстве должника возбуждено определением суда от 25.12.2019. В конкурсном производстве, открытом 19.11.2020, реализовано обремененное залогом в пользу общества с ограниченной ответственностью «Пожтехника» имущество должника стоимостью 17 448 889 руб. 32 коп. (соглашение о передаче имущества залогодержателю от 18.11.2021).

В связи с реализацией имущества должником подана налоговая декларация на добавленную стоимость за 4 квартал 2021 года, в которой отражена сумма восстановленного НДС в соответствии с пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно требованию № 63345 об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов по состоянию на 01.09.2022 сумма восстановленного НДС составила 10 282 643 руб., начислены пени в размере 85 003 руб. 19 коп.

Разрешая разногласия в части определения очередности уплаты восстановленного НДС, суд первой инстанции руководствовался положениями статей 163, 166 и 170 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 5 и

134 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» и исходил из того, что сумма НДС, подлежащая восстановлению в 4 квартале 2021 года в связи с реализацией имущества должника, является текущим требованием в составе пятой очереди текущих платежей.

Изменяя определение, апелляционный суд указал, что уплата суммы восстановленного НДС относится к третьей очереди реестра требований кредиторов, сославшись на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в постановлении от 31.05.2023 № 28-П (далее – постановление № 28-П), и применив по аналогии правовой подход, выработанный в отношении очередности налога на прибыль при реализации имущества должника-банкрота.

Суд округа согласился с выводами суда первой инстанции, указав, что восстановление НДС произведено после возбуждения дела о банкротстве, в связи с чем имеет текущий характер.

Между тем судами первой инстанции и округа не учтено следующее.

Исходя из положений подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, имущественные права переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Согласно разъяснениям, изложенным в пункте 6 Обзора судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20.12.2016 (далее – Обзор по уполномоченному органу), при разрешении вопроса о квалификации задолженности по обязательным платежам в качестве текущей либо реестровой следует исходить из момента окончания налогового (отчетного) периода, по результатам которого образовался долг.

Таким образом, поскольку реализация имущества на торгах осуществляется после введения процедуры банкротства, имеются формальные предпосылки для отнесения сумм восстановленного НДС к текущей задолженности несостоятельного лица.

Вместе с тем в аналогичной по существу ситуации при определении очередности требования об уплате налога на прибыль от реализации конкурсной массы Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении № 28-П поставил под сомнение допустимость применения формального подхода, указав, что не все обязательные платежи, формально заявленные уполномоченным органом после даты принятия заявления о признании должника банкротом, подлежат отнесению к текущим платежам.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, такой подход не учитывает, что речь в рассматриваемом случае идет об обязательных

платежах, которые возникают не в рамках допускаемого продолжения хозяйственной деятельности организации, в отношении которой проводится процедура банкротства, и не при совершении отдельных действий, обеспечивающих саму возможность завершения конкурсного производства, достижения целей этой процедуры и расчета с конкурсными кредиторами, а при реализации всего массива (помимо денежных средств) имущества, которое составляет конкурсную массу, т.е. все оставшееся от экономической деятельности находящейся в процессе банкротства организации и объективно предназначенное теперь прежде всего именно для расчетов с кредиторами.

Из этого Конституционный Суд Российской Федерации сделал вывод, что подобный порядок может быть применим в отношении платежей, требование по которым хотя и возникло после возбуждения дела о банкротстве, однако само по себе обусловлено реализацией имущества организации-должника, притом что таковая неразрывно связана с ее хозяйственной деятельностью, приведшей к отрицательным финансовым результатам, служит продолжением и итогом такой деятельности.

Как и налог на прибыль, НДС является тем налогом, который образуется в связи с участием налогоплательщика в гражданском обороте и совершением хозяйственных операций, в отличие от имущественных налогов, взимаемых с налогоплательщика ввиду обладания им определенным имуществом.

Во-вторых, равно как и при образовании налога на прибыль, сумма НДС, ранее принятого к вычету, восстанавливается в результате реализации всего массива имущества, которое составляет конкурсную массу. При этом реализация имущества неразрывно связана с предшествующей хозяйственной деятельностью, приведшей к отрицательным финансовым результатам, служит продолжением и итогом такой деятельности.

В-третьих, реализация имущества осуществляется для кредиторов и в интересах кредиторов, а значительная сумма восстановленного вычета, как и налог на прибыль, может существенно влиять на реальный доступ кредиторов к участию в распределении вырученных средств.

Получаемый налогоплательщиком вычет по НДС является формой имущественного предоставления со стороны государства. Соответственно, если налоговый период, в рамках которого предоставлен вычет (финансирование), окончился до возбуждения дела о банкротстве, то требование уполномоченного органа должно квалифицироваться в качестве реестрового. При этом законодательство о банкротстве не дифференцирует кредиторов в зависимости от выражения воли на вступление в отношения с должником.

Необходимо также учитывать, что налоговые и сходные с ними иные публичные обязательства организаций не существуют сами по себе, они являются прямым следствием деятельности юридического лица в экономической сфере и обусловлены ею: их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, то есть налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях

либо тесно с ними связаны, а потому в процедурах банкротства они следуют судьбе таких обязательств, в том числе охватываются тем же уровнем защиты.

Поскольку конкурсные кредиторы в силу произведенного исполнения принимали участие в формировании конкурсной массы должника, при этом ввиду банкротства должника обязательства перед ними должны исполняться на основе принципов очередности и пропорциональности, то и возникшие вследствие исполненных гражданско-правовых сделок налоговые обязательства должны подчиняться аналогичному режиму удовлетворения.

Таким образом, для цели отнесения налоговой задолженности по восстановленному НДС к реестровой или текущей следует руководствоваться периодом, в который совершена операция, ставшая основанием для формирования налоговой базы для осуществления вычета.

Иной подход, занятый судами в настоящем обособленном споре, вступает в противоречие с принципом равного отношения ко всем кредиторам (особенно кредиторам, отношения с которыми послужили основанием для возникновения налоговой обязанности), поскольку устанавливает различный объем правомочий обладателей одного и того же отношения (конкурсного кредитора по сделке и уполномоченного органа).

В вопросе применения к восстановленному НДС положений пункта 6 статьи 138 Закона о банкротстве необходимо руководствоваться выработанным Конституционным Судом Российской Федерации правовым подходом, изложенным в последнем абзаце пункта 5 постановления № 28-П, согласно которому не имеется надежных правовых оснований для отнесения этого налога к числу расходов на сохранность заложенного имущества.

Вместе с тем судебная коллегия считает необходимым отметить, что отнесение налога на прибыль и восстановленного вычета по НДС к третьей очереди реестровых требований не отменяет необходимости соблюдения должником и его контролирующими лицами принципа добросовестности (пункты 3, 4 статьи 1, пункты 1, 2 статьи 10 Гражданского кодекса Российской Федерации) и не исключает права государства принимать меры, направленные на противодействие налоговым злоупотреблениям, связанным с получением необоснованной налоговой выгоды (статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Соответственно, в исключительных случаях при выявлении судом в рамках конкретного дела намерения контролирующих лиц воспользоваться процедурой банкротства как предоставляющей льготный налоговый режим для передачи актива в условиях отсутствия реальных признаков объективного банкротства, – арбитражный суд, реализуя свои дискреционные полномочия по управлению банкротным процессом, вправе рассмотреть вопрос об изменении очередности требования уполномоченного органа посредством повышения его до текущих платежей пятой очереди применительно к подходу, занятому в пункте 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.12.2013 № 88 «О начислении и уплате процентов по требованиям кредиторов при банкротстве».

Обязанность по доказыванию соответствующих обстоятельств лежит на лице, требующем приоритета в отношении обязательного платежа, то есть на уполномоченном органе.

В рассматриваемом случае восстановленный НДС представлял задолженность по уплате налога, начисленного по операциям, имевшим место до возбуждения процедуры банкротства, в связи с чем спорное требование подлежало включению в третью очередь реестра.

При этом уполномоченный орган на какие-либо обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии у должника признаков объективного банкротства и (или) о налоговых злоупотреблениях, не ссылаясь и судебная коллегия таковых не усматривает.

С учетом изложенного выводы судов первой инстанции и округа о текущем характере восстановленного НДС неверны.

Допущенные судами первой инстанции и округа нарушения норм права являются существенными, без их устранения невозможно восстановление прав и законных интересов должника и его кредиторов, в связи с чем обжалуемые судебные акты на основании пункта 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене с оставлением в силе постановления суда апелляционной инстанции.

Руководствуясь статьями 291.11 – 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судебная коллегия

#### О П Р Е Д Е Л И Л А:

определение Арбитражного суда города Москвы от 10.08.2023 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.12.2023 по делу № А40-331754/2019 отменить.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.10.2023 по тому же делу оставить в силе.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения.

Председательствующий судья

Д.В. Капкаев

Судья

И.А. Букина

Судья

Г.Г. Кирейкова